

أثر التطورات الاقتصادية على السياسة التشريعية في المجال الضريبي لدول مجلس التعاون الخليجي: دراسة تطبيقية على مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الموحد

أ. د. طارق عبد السلام*

الملخص:

في مسعى لتنويع إيراداتها وتجاوز العجز المتزايدة في ميزانياتها نتيجة انخفاض أسعار النفط، اتجهت دول مجلس التعاون الخليجي في الفترة الأخيرة إلى التنسيق فيما بينها من أجل إصدار قانون موحد لضريبة القيمة المضافة. وقد استغرقت مناقشة هذا المشروع عدة سنوات تم في نهايتها الاتفاق على صيغة موحدة، من المقرر أن يبدأ تنفيذها في وقت وشيك.

وفي هذا البحث نعرض أولاً لتعريف ضريبة القيمة المضافة وبيان خصائصها ومجالها وكيفية وضعها موضع التطبيق، ولنشأة تطبيقها في عدة دول كانت سباقة في هذا المجال، ثم نتناول الضوابط والأحكام الواردة في مشروع القانون الخليجي الموحد، على أن نتطرق في نهايته لأهم عوامل النجاح التي انتهينا إليها، ومنها سلامة تصميم السياسة الضريبية وضرورة تبسيط القوانين والإجراءات وملاءمة الهيكل التنظيمي للإدارة وكفاية الموارد المتوفرة لها.

* أستاذ الاقتصاد والمالية العامة

وعميد كلية القانون بالجامعة الأمريكية في الإمارات العربية المتحدة.

المقدمة:

عُرفت دول مجلس التعاون الخليجي لفترات طويلة بأنها جنات ضريبية بالنسبة للمشروعات الاستثمارية، مما ترتب عليه أن صارت مناطق جذب قوية للمشروعات الأجنبية، إلا أن التطورات الاقتصادية الحديثة وانخفاض أسعار النفط، فضلاً عن الالتزام بقواعد منظمة التجارة العالمية وما يترتب على ذلك من خفض تدريجي للتعريفات الجمركية على الواردات، ما يعني فقدان قدر ليس بقليل من الإيرادات العامة للدولة. كل ذلك دفع دول مجلس التعاون إلى البحث عن موارد بديلة لتعويض النقص في الإيرادات العامة، لذلك كان لابد للسياسة التشريعية أن تتطور في ضوء ذلك متخلية عن سياسة الإعفاءات الضريبية إلى سياسة فرض بعض أنواع من الضرائب المقررة في غالبية دول العالم، ومن ذلك توجه دول مجلس التعاون نحو فرض ضريبة القيمة المضافة.

وقد كانت البداية في دولة الإمارات العربية المتحدة بدراسة مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة منذ عام 2007، إلا أن تداعيات الأزمة المالية العالمية التي ضربت الاقتصاد العالمي بدءاً من عام 2008 أدت إلى تأجيل صدور هذا القانون، فضلاً عن أن تطبيق هذه الضريبة في دولة واحدة من دول مجلس التعاون الخليجي لم يكن أمراً مناسباً لما قد يؤدي إليه ذلك من مشكلات انحراف التجارة والاستثمار.

وقد عادت دراسة مشروع هذه الضريبة من جديد ولكن على مستوى دول مجلس التعاون الخليجي، مما جعل من المناسب دراسة هذا المشروع وتقييمه قبل صدور القانون لإبداء الملاحظات التي يلزم أخذها في الاعتبار لتفادي مشكلات التطبيق، وذلك في ضوء التجارب الدولية وتوصيات مؤتمر الحوار الدولي حول ضريبة القيمة المضافة الذي انعقد في روما في الفترة من 15 - 16 مارس 2005، وذلك في مبحثين، على النحو التالي:

المبحث الأول- التعريف بـضريبة القيمة المضافة

المبحث الثاني- ضوابط ضريبة القيمة المضافة في ضوء مشروع القانون الموحد لدول مجلس التعاون.

المبحث الأول التعريف بضريبة القيمة المضافة

في هذا المبحث نتناول تعريف الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها (مطلب أول) ثم نبين كيفية تطبيقها (مطلب ثان) ثم نقدم تقييماً لها (مطلب ثالث)، وذلك على الشكل التالي:

المطلب الأول

تعريف ضريبة القيمة المضافة وخصائصها

في هذا المطلب نتولى تعريف ضريبة القيمة المضافة، وبيان خصائصها، وأهم ما يميزها عن غيرها. وقبل ذلك يلزم تعريف المقصود بالقيمة المضافة ذاتها.

أولاً - مفهوم القيمة المضافة⁽¹⁾:

يقصد بالقيمة المضافة من الناحية الاقتصادية، الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات في العملية الإنتاجية، بينما ينصرف المفهوم الضريبي للقيمة المضافة إلى الفرق بين حاصل قيمة البيع وقيمة المشتريات.

ثانياً - تعريف ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax (VAT):

يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على مراحل الإنتاج المتعددة، مع خصم الضرائب على المدخلات من الضرائب على المخرجات. وقد عرّفها مشروع القانون الموحد في البند(9) من المادة الأولى بأنها: «ضريبة عامة تفرض على استهلاك السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وكذلك عند الاستيراد». ويلاحظ أن تعريف المشروع لم يشير إلى إمكانية خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة على المخرجات، على الرغم من أن المشروع في مجمله قد أخذ بنظام خصم الضريبة، وعرّف الضريبة القابلة للخصم في البند(25) من المادة الأولى بأنها: «ضريبة المدخلات التي يمكن خصمها من الضريبة المستحقة على معاملة التوريد». ويعد ذلك نقصاً في التعريف نوصي باستكمالها

(1) د. عبد الناصر حسين، الضريبة المصرية العامة على المبيعات دراسة تأصيلية مع شرح لأحكام القانون رقم 11 لسنة 1991، بدون ناشر أو سنة نشر، ص 94.

عند إصدار القانون، ذلك أن نظام الخصم هو ما يميز ضريبة القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب على الاستهلاك، إذ إنه رغم إلزام التجار بتحصيل الضريبة عن جميع مبيعاتهم، إلا أنه يسمح لهم بالمطالبة بخصم ما تحملوه من ضرائب على مدخلات إنتاجهم. والميزة هنا هي ضمان تحصيل الإيرادات طوال مراحل عملية الإنتاج (على عكس الضريبة على مبيعات تجارة التجزئة)، ولكن بدون التسبب في تشويه قرارات الإنتاج (على نحو ما تسببه الضريبة على رقم الأعمال)⁽²⁾.

ثالثاً- نشأة الضريبة على القيمة المضافة⁽³⁾:

أدخلت ضريبة القيمة المضافة لأول مرة⁽⁴⁾ في فرنسا عام 1948، وقد نشأت ضريبة القيمة المضافة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال نظراً لطبيعتها المتضاعفة، التي يمكن أن تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية⁽⁵⁾. وقد بدأ ببطء اعتماد ضريبة

(2) ولنفترض على سبيل المثال أن المنشأة «أ» تباع مخرجات عملياتها الإنتاجية (التي تنتج بلا مدخلات) بسعر 100 دولار (بدون ضريبة) إلى المنشأة «ب» التي تقوم بدورها ببيع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر 400 دولار (بدون ضريبة أيضاً) إلى المستهلكين النهائيين. ولنفترض الآن أن هناك ضريبة على القيمة المضافة معدلها 10%. ومن ثم ستقوم المنشأة «أ» بتحصيل مبلغ 110 دولارات من المنشأة «ب» وسداد 10 دولارات إلى الحكومة كضريبة. أما المنشأة «ب» فستقوم بتحصيل مبلغ 440 دولاراً من المستهلكين النهائيين وسداد مبلغ 30 دولاراً كضريبة، أي ضريبة المخرجات البالغة 40 دولاراً مخصوماً منها 10 دولارات هي قيمة الضريبة السابق تحصيلها على مدخلاتها. ومن ثم تحصل الحكومة إيراداً كلياً مقداره 40 دولاراً. وعندئذ تعادل الضريبة من حيث آثارها الاقتصادية ضريبة معدلها 10% على المبيعات النهائية (ليس هناك حافز ضريبي معين أمام المنشأة «ب» لتغيير أساليب إنتاجها وليس هناك حافز ضريبي أمام المنشأتين للاندماج معاً)، ولكن طريقة تحصيل هذه الضريبة تضمن تحقيق الإيراد بصورة أكثر فعالية. انظر: ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بـضريبة القيمة المضافة، روما 15-16 مارس 2005، ص 9.

(3) Alan Schenk and Oliver Old man. Value Added Tax A Comparative Approach. Opacity, P33.

(4) نشأت فكرة الضريبة ذاتها لأول مرة في كتابات رجل أعمال ألماني اسمه فون سيمانز في عشرينيات القرن الماضي.

(5) لما كانت الضريبة على رقم الأعمال تفرض على حجم الأعمال بغض النظر عن القيمة المضافة، فإن الضريبة المحصلة على سلعة معينة تعكس عدد المراحل الخاضعة للضريبة في سلسلة إنتاج تلك السلعة، الأمر الذي يؤدي إلى «تضاعف» عبء الضريبة. وينتج عن ذلك خلق حافز يحدو بالمنتجين إلى الابتعاد عن المدخلات الخاضعة للضريبة واستخدام مدخلات بديلة لها، مما يسفر عن أساليب إنتاج مربحة على المستوى الخاص ولكنها تفتقر إلى الكفاءة من وجهة النظر الاجتماعية الأوسع. وبالتالي، وفيما يمثل تشوهاً إضافياً، يصبح لدى الصناعات حافزاً للتكامل أفقياً مجرد خفض الالتزامات الضريبية.

القيمة المضافة، غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسبت سرعة متزايدة.

رابعاً - خصائص ضريبة القيمة المضافة:

تتسم هذه الضريبة بعدة خصائص أهمها ما يلي:

1- إنها ضريبة غير مباشرة:

وذلك لأنها تصيب دخل الممول عند استعماله، ومن ثم فهي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تصيب الدخل عند الحصول عليه.

2- إنها ضريبة عامة:

فهي ضريبة تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما يستثنى بنص خاص. وقد نص مشروع القانون الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي في البند التاسع من المادة الأولى: أن ضريبة القيمة المضافة (ضريبة عامة على استهلاك السلع والخدمات...)، كما نصت المادة (4) على أن: «تفرض الضريبة على المعاملات الآتية: توريد السلع والخدمات بمقابل ضمن إقليم الدولة، التوريد المفترض للسلع والخدمات، استيراد السلع والخدمات من قبل أي شخص إلى إقليم دول مجلس التعاون».

3- إنها ضريبة سهلة التحصيل:

ذلك أنه يتم تحصيل الضريبة من المستهلك وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات عن طريق المكلف القانوني المسجل لدى مصلحة الضرائب.

4- إنها ضريبة قد تكون قيمية أو نوعية:

حيث إنها تفرض أحياناً نسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة (ضريبة قيمية) وأحياناً تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة بغض النظر عن قيمتها (ضريبة نوعية).

5- إنها ضريبة إقليمية:

فهي تفرض على السلع المحلية ومقابل الخدمات عند بيع هذه السلع أو أداء تلك الخدمات في الداخل، كما تفرض على السلع المستوردة عند إعادة بيعها داخل

البلاد⁽⁶⁾. وقد نصت المادة الثالثة من مشروع القانون الخليجي الموحد على إقليمية الضريبة على أن يسري القانون على كامل إقليم دول مجلس التعاون. ثم نص البند 3 من ذات المادة على أن تعامل الدولة التي لم تصدر قانونا محليا بالضريبة معاملة الدولة غير العضو. وبذلك تفادى المشروع ما يمكن أن يترتب على عدم تطبيق إحدى الدول الخليجية للضريبة من انحراف للتجارة والاستثمار، حيث قد يتم الاستيراد عبر منافذها الجمركية ثم تنتقل إلى وجهتها في دولة أخرى من الدول الأعضاء.

6- الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة:

فالضريبة رغم أنها تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، إلا أنها تستقر على المستهلك النهائي، ولضمان تحقيق ذلك يتم خصم الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج بالكامل من الضريبة المتحصلة من مخرجات الإنتاج، ويشترط ذلك خلو سلسلة ضريبة القيمة المضافة من أي انقطاعات للخصم في تسلسل مراحلها كما هو الحال عند وجود إعفاءات، الأمر الذي يتطلب تقليل الإعفاءات قدر الإمكان. ولذلك فإن هذه الضريبة لا تؤدي إلى أي تشوه في الأسعار كالذي يواجه المنتجين عند الشراء والبيع من بعضهم لبعض، ومن ثم فهي تتميز بسمة مرغوبة هي الحفاظ على كفاءة الإنتاج (أي أن الضريبة لا تخرج بالاقتصاد عن حدود إمكانياته الإنتاجية).

7- استخدام طريقة خصم قيم الفواتير السابقة (invoice credit method):

وتطبق هذه الطريقة لعدة أسباب من أبرزها أنها تربط ربطا صريحا بين الخصم الضريبي على مدخلات المشتري وبين الضريبة التي يؤديها المورد عن هذه المدخلات، الأمر الذي يقلل من التحايل لتخفيض قيم فواتير المبيعات الوسيطة. وقد عرف مشروع القانون الموحد الضريبة القابلة للخصم بأنها ضريبة المدخلات التي يمكن خصمها من الضريبة المستحقة على معاملة التوريد. ونصت المادة (49) على أنه يحق للشخص الخاضع أن يخصم من مبلغ الضريبة الملزم بدفعها...قيمة الضريبة المتكبدة على المدخلات (...). ونصت المواد (61-66) على القواعد الخاصة بالفواتير.

(6) The value Added Tax Experience and Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome, March 15-16, 2005. p7. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPER-ENCE%20AND%20ISSUES.pd.

المطلب الثاني كيفية تطبيق الضريبة

في هذا المطلب نتناول كيفية حساب الضريبة⁽⁷⁾، ثم نطاق تطبيقها .

أولاً- أساليب حساب القيمة المضافة⁽⁸⁾:

يتم حساب هذه القيمة من خلال أسلوبين: أسلوب الخصم، وأسلوب الجمع، ونعرض لكل منهما على الشكل التالي:

1 - أسلوب الخصم:

يتم ذلك إما بطرح رقم أعمال من رقم أعمال، أو خصم ضريبة من ضريبة، ويعرف الأول بالخصم المباشر، بينما يعرف الثاني بأسلوب الائتمان الضريبي.

أ- أسلوب الخصم المباشر:

وبموجبه تحسب الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات في نهاية كل فترة معينة، وبين قيمة المشتريات في بدايتها، ويتميز هذا الأسلوب بتوافقه مع منطق ضريبة القيمة المضافة حيث يقتصر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة، بينما يؤدي أسلوب خصم ضريبة من ضريبة إلى تطبيق الضريبة على القيمة الكلية للمنتج ثم يخصم ما سبق سداه من ضريبة، إلا أن هذا الأسلوب يعيبه، أنه يتعارض مع تعدد تعريفات الضريبة ولا يتصور تطبيقه إلا في حالة الأخذ بتعريف موحدة، وهو ما لا يتم في أغلب الأحيان. كما أنه قد يؤدي إلى ما يسمى «بالوعاء السلبي»، وذلك في حالة بيع المنتج بسعر التكلفة أو بخسارة، حيث تنعدم القيمة المضافة ومن ثم عدم تطبيقها، وهذا يترتب عليه إضرار بالحصيلة الضريبية من ناحية، وعدم تمكن الممول من خصم ما سبق سداه من ضريبة في المراحل السابقة، فضلاً عن أن تعقد

(7) حسن محمد كمال ود. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات، بدون ناشر، 2000، ص 12.

-Alan Schenk and Oliver Oldman , Value Added Tax A Comparative Approach , Op.Cit, P38.

(8) Summers & Sunley K., An Analysis a Value Added Taxes in Russia and Other Countries of The Former Soviet Union, IMF working paper, 1995, p. 20.

أسلوب حساب القيمة المضافة بهذه الطريقة يمثل عبئاً على الإدارة الضريبية والممول، ولا يتناسب مع قصر مدة حساب الضريبة وهي شهر في الغالب، وأخيراً فإنه في ظل هذا الأسلوب يصعب رد الضريبة في حالة التصدير⁽⁹⁾.

ب- أسلوب الائتمان الضريبي:

وبموجبه تحسب الضريبة على إجمالي المبيعات في نهاية فترة معينة، ثم يستنزل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة، وهذا الأسلوب يلائم التعريفات المتنوعة، فمع تطبيق كل تعريف على القيمة الكلية للمنتج الخاضع لها يستوي أن يدخل المنتج في نطاق ذات التعريف المطبقة على مكوناته أو أن يكون خاضعاً لتعريف مختلفة. كما أنه يتميز بسهولة حساب الضرائب واجبة الرد عند التصدير.

2- أسلوب الجمع:

ويتمثل هذا الأسلوب في تحديد القيمة المضافة الخاضعة للضريبة في كل مرحلة بتجميع مختلف عناصرها. ويفيد هذا النظام في حالة دمج إدارة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مما يسهل على الممول التعامل مع الإدارة المختصة، ذلك أنه يكفي للوصول إلى القيمة المضافة إعادة العناصر المستبعدة من الربح.

وهذه العناصر يسهل تحديدها والوصول إليها لارتكازها على الربح، الذي يمثل محور كل عمليات القيود والمحاسبة في المنشأة، إلا أنه يعيبه صعوبة تطبيقه في حالة رد الضرائب على الصادرات، مما يؤدي إلى طرق جزافية، كما أن التقارب بين هذا الأسلوب والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، قد يثير شبهة بأن تقرير معاملة خاصة للسلع لدى الدولة المصدرة تُعدّ رد الضرائب مباشرة، وهو أمر تحرمه الاتفاقات الدولية. ومن الناحية الواقعية فإن أسلوب الائتمان الضريبي هو الأكثر شيوعاً في التطبيق.

(9) Eric Toder and Joseph Rosenberg, Effects Of Imposing A Value Added Tax To Replace Payroll Taxes or Corporate Taxes, Tax Policy Center, Urban Institute and Broking Institution, March 8, 2010, p5.

ثانياً – النطاق المكاني لتطبيق الضريبة⁽¹⁰⁾:

قد يتم تطبيق الضريبة وفقاً لأحد مبدئين: مبدأ الوجهة، ومبدأ المنشأ، ذلك أن الازدواج الضريبي في حالة ضريبة القيمة المضافة يمكن أن يقع على السلعة أو الخدمة لا على الربح أو الدخل، ومن ثم لا تصلح اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المطبقة في مجال ضرائب الدخل للتطبيق في مجال الضرائب غير المباشرة، إذ لا يوجد ممول واحد، فتفرض الضريبة على المستورد أو المصدر وهما ممولان مختلفان، إلا أن ذلك لا يمنع من تحمل المستهلك النهائي عبء الضرائب المتعددة التي يتحملها المستورد والمصدر، وهو ما يعرف بالازدواج الاقتصادي تمييزاً له عن الازدواج الضريبي، وهو ما يشكل عائقاً أمام التجارة الدولية، ومن ثم تعمل الدول على التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة باتباع أحد مبدئين أساسيين هما: مبدأ الوجهة ومبدأ المنشأ، وهو ما نوضحه فيما يلي:

1- مبدأ الوجهة Destination Principle :

وفقاً لهذا المبدأ تصمم ضريبة القيمة المضافة للتطبيق على الاستهلاك المحلي وحده، ويفرض على الصادرات معدل ضريبة صفري، أي أن الصادرات تغادر البلد المعني غير محملة بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة، وهو القاعدة المأخوذ بها دولياً. ويستند هذا المبدأ إلى اعتبارين هما المنفعة التي تعود على المستهلك ومتطلبات المنافسة، إذ يؤدي استيراد السلعة أو الخدمة ودخولها الدولة إلى حصول المستهلك على منفعة منها، مما يوجب عليه أن يتحمل عبء الضريبة في الدولة المستوردة كنوع من المساهمة في نفقاتها العامة.

كما أن اختلاف أسعار الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية لانتقال السلع أو الخدمات، إذ تنخفض أرباح المشروعات في الدول التي تفرض معدلات ضريبية عالية وتزيد من تكلفة مبيعاتها من التصدير إلى الخارج مقارنة بالدول الأخرى التي لا تخضع صادراتها لهذه الضريبة أو تخضع لها ولكن بسعر أقل. ويتطلب توفير مناخ عادل من المنافسة في السوق الدولية إعفاء

(10) The value Added Tax Experience And Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT. Op.Cit.p8. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd.

السلع والخدمات في دولة التصدير وإقرار حق الدولة المستوردة التي يوجد فيها المستهلك النهائي في فرض الضريبة، وقد تزايد الاعتماد على مبدأ المقصد في تحديد السيادة الضريبية على السلع والخدمات بعد الحرب العالمية الثانية، كما تفضله اتفاقيات الجات التي تحظر التمييز لغير صالح السلع المستوردة عن طريق فرض الضرائب عليها في دولة التصدير أو قيام الدولة المصدرة بدعم صادراتها عن طريق الحوافز الضريبية.

2 - مبدأ المنشأ Origin-based :

ويقصد بمبدأ المنشأ، أن تسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة بالمعدل المطبق فيها، وليس إلى البلد أو البلدان المستهلكة لها ولا بالمعدل المطبق فيها. ويستند هذا المبدأ إلى أن المكان الذي توجد فيه السلعة أو الخدمة محل التعامل يمثل أهمية كبرى في إنجاز عملية بيعها ومن ثم يكون للدولة التي تعد مصدرا لهذه السلعة أو الخدمة الحق في فرض الضرائب عليها دون اعتبار للمكان الذي تستهلك فيه. وقد أخذت مصر بالنظام الأول في نظام ضريبة المبيعات المطبق حالياً، إن تم إخضاع الواردات للضريبة بالمعدل المعتاد بينما تخضع الصادرات للضريبة بسعر صفر.

المعدل الصفري Zero rating⁽¹¹⁾ :

ويقصد بالمعدل الصفري أن يكون معدل الضريبة المفروضة على المبيعات صفراً، مع تطبيق الخصم على الضرائب المدفوعة على مدخلات الإنتاج. وفي هذه الحالة يحق للمنشأة استرداد المبلغ الكامل للضرائب المدفوعة على مدخلات عملياتها الإنتاجية.

ويختلف الإعفاء Exemption عن المعدل الصفري، حيث لا يجوز في حالة الإعفاء خصم الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، بينما يجوز في حالة فرض الضريبة بسعر صفر خصم الضريبة السابق أداؤها. وفي ذلك نصت المادة الأولى من مشروع القانون الموحد الخليجي في البند (26) على أن المعاملة المعفاة من الضريبة هي التي لا تفرض عليها الضريبة، ولا يمكن خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها. وعرفت المعاملة الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر في البند (27) بأنها المعاملة التي تفرض عليها الضريبة بنسبة صفر ويمكن خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها.

(11) www.tnvat.gov.in/English/VAT_faqa_eng.pdf

الانتشار الإقليمي:

ساعد اعتماد الاتحاد الأوروبي لضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضويته، على انتشار هذه الضريبة في البلدان المتقدمة في تلك المنطقة (بما في ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا). وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء الولايات المتحدة⁽¹²⁾. وقد شهدت فترة التسعينات طفرة في معدل اعتماد تلك الضريبة، إذ اعتمدها جميع بلدان التحول الاقتصادي تقريباً. ومن بين 184 دولة عضواً في المنظمين الاقتصاديتين الدوليتين (صندوق النقد والبنك الدولي)، فإن 136 (74%) منها تطبق نظام القيمة المضافة، وهذه الدول تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكيتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريباً نصف الدول الإفريقية، أما الدول العربية فلا تطبقها إلا خمس دول فقط هي الجزائر وتونس والمغرب ومصر ولبنان. وقد أصبحت هذه الضريبة مصدراً رئيسياً للإيرادات العامة في غالبية دول العالم، إذ تشكل ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب 5% من جملة الناتج المحلي الإجمالي⁽¹³⁾. وفيما يلي نبذة عن أهم النظم التي تطبقها:

- **الدنمارك:** تطبق ضريبة القيمة المضافة في هذا البلد بمعدل واحد، وقد بلغ المعدل الحالي 25%، وهذا يجعل الدنمارك واحدة من البلدان التي يوجد بها أعلى معدل لضريبة القيمة المضافة بجانب النرويج والسويد، مع إعفاء عدد من الخدمات منها وسائل النقل العام، وخدمات الرعاية الصحية، ونشر الصحف، وإيجار الأماكن، ووكالات السفر.

- **فنلندا:** كان المعدل القياسي لضريبة القيمة المضافة 22%، ثم ارتفع إلى 23% عام 2010، بجانب معدلات أخرى، باستثناء نسبة الصفر، ومن ذلك: 17% للأغذية، و 8% لخدمات نقل الركاب والعروض السينمائية، والكتب والمواد الصيدلانية، الخدمات الصحية، التعليمية، الخدمات المالية والتأمين، بعض

(12) www.eurunion.org/legislat/vatweb.htm.

(13) U.S. Government Accountability Office. Value Added Taxes :Lessons Learned From Other Countries on Compliance Risks. Administrative Costs .Compliance burden ,and Transition .GAO-08-566.

- المعاملات من قبل المكفوفين وخدمات الترجمة الفورية للصم وغيرها.
- **أيسلندا:** تنقسم الضريبة على القيمة المضافة إلى مستويين: 25.5% بالنسبة لمعظم السلع و7% لبعض السلع والخدمات مثل الصحف والمجلات والكتب والمواد الغذائية والنفط لتدفئة المنازل.
- **النرويج:** تنقسم ضريبة القيمة المضافة إلى ثلاثة مستويات: 25% هي الضريبة على القيمة المضافة و8% لنقل الأشخاص والكتب والصحف، بجانب المعدل الصفري.
- **السويد:** توجد ثلاثة مستويات، 25% لمعظم السلع و12% للأغذية، و6% للمطبوعات.
- وقد تبنت نيوزلندا النموذج الأوروبي لضريبة القيمة المضافة عام 1985، والذي يعتمد على خصم الفواتير، بينما طبقت اليابان عام 1989 نظاماً للضريبة يعتمد على حساب القيمة المضافة الصافية⁽¹⁴⁾.
- **الولايات المتحدة الأمريكية:** معظم الولايات لديها ضريبة المبيعات تستوفى في النهاية من المشتري فقط، خلافاً لضريبة القيمة المضافة، وتتراوح ضريبة المبيعات بين صفر% إلى 13%. وتستخدم ولاية ميتشغان شكلاً من أشكال ضريبة القيمة المضافة معروفة باسم ضريبة العمل الواحد، وتُعدّ الولاية الوحيدة في الولايات المتحدة التي تستخدم ضريبة القيمة المضافة، وقد استبدلت عام 1975 بتسع ضرائب تجارية، بما في ذلك ضريبة الدخل على الشركات.
- وهناك تنوع كبير في هيكل وأداء ضرائب القيمة المضافة المطبقة حالياً، فعلى سبيل المثال، نجد أن معدل ضريبة القيمة المضافة أعلى في أوروبا الغربية واقتصاديات التحول مقارنة بالبلدان الأخرى، ويصل إلى أدنى مستوياته في منطقة آسيا والمحيط الهادئ. وبالإضافة إلى ذلك، تتسم ضريبة القيمة المضافة بأشد درجات التعقيد في أوروبا الغربية وشمال إفريقيا والشرق الأوسط من حيث عدد المعدلات المعمول بها.

(14) Alan Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax: A Comparative Approach ,Op. Cit, P38.

ويتبين بمزيد من التحليل أن البلدان التي طبقت ضريبة القيمة المضافة أكثر تقدماً نسبياً، كما أن نسبة التجارة الدولية إلى إجمالي الناتج المحلي فيها أعلى نسبياً. أما البلدان المتبقية التي لا تطبق ضريبة القيمة المضافة، فنجد أن عدد السكان في 30% منها أقل من مليون نسمة.

ومما يؤكد نجاح تلك الضريبة أن 5 بلدان فقط هي التي ألغت العمل بها بعد تطبيقها - وهي فييتنام (في السبعينات) وغرينادا (التي أدخلتها في عام 1986 ثم ألغتها بعد ذلك بوقت قصير) وغانا (التي أدخلتها في مارس 1995 ثم ألغتها بعد ذلك بشهرين) ومالطة (التي أدخلتها في عام 1995 ثم ألغتها في عام 1997) وبليز (التي أدخلتها في عام 1996 ثم ألغتها في عام 1999). وقد قامت ثلاثة من هذه البلدان بإعادة تطبيق هذه الضريبة بعد ذلك. وهي غانا في عام 1998 وكل من مالطة وفييتنام في عام 1999.

التوقعات المستقبلية⁽¹⁵⁾:

وبالنسبة للمستقبل، يرجح أن يكون لضريبة القيمة المضافة دورٌ أساسيٌّ في معالجة النتائج الواقعة على الإيرادات بسبب التحرير المتواصل للتجارة، فقد تكون بديلاً مناسباً لتعويض ما سوف يتم تخفيضه من ضرائب جمركية في ظل منظمة التجارة العالمية، إذ تشير كل من النظرية والتطبيق إلى الدور الكبير الذي تؤديه الضرائب غير المباشرة⁽¹⁶⁾. فمن حيث النظرية، ينطوي التحول من ضرائب التجارة إلى ضرائب الاستهلاك على توسيع الوعاء الضريبي، مع تحويل تخفيض الأسعار من خلال تخفيض التعريفات الجمركية إلى مكاسب في شكل أسعار نهائية أكثر انخفاضاً وإيرادات حكومية أعلى. أما من حيث التطبيق، وكما هو الحال مع الرسوم الجمركية، يتم تحصيل نسبة كبيرة من إيرادات ضريبة القيمة المضافة عند الحدود. وهي نسبة تمثل في الغالب نصف هذه الإيرادات أو أكثر في عدد كبير من البلدان النامية.

(15) Keen, M. and S. Smith, "The Future of Value-added Tax in the European Union," Economic Policy, 1996, p23 & 375.

(16) R. Bird & O. Oldman, Taxation in Developing Countries, 1990, p368.

المبحث الثاني

الضوابط الموضوعية للضريبة⁽¹⁷⁾

يعالج هذا المبحث بعض المسائل المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة، وسعرها، والإعفاءات، وحد التكلفة، والاختصاص المكاني، وسوف نتناول كلاً منها في مطلب مستقل، وذلك على الشكل التالي:

المطلب الأول

وعاء الضريبة

أولاً - ضوابط تحديد وعاء الضريبة:

من المقرر وفقاً لأحكام المحكمة الدستورية العليا (حكم 232 لسنة 26 ق) أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تحديد حقيقي للمال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لسلامة بنيان الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، وبالتالي يتعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها محققاً ومحدداً على أسس واقعية واضحة لا تثير لبساً أو غموضاً، بما يمكن معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها وباعتباره منسوباً إليه ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها، بما لا مخالفة فيه لأحكام الدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها.

وفي ضوء ذلك، فإن العبارات العامة المشوبة بغموض وعدم تحديد، والتي قد تثير الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافها حول تطبيقها، ويحول بين

(17) Hafer RW, and Trebing Michal E. The Value Added Tax A Review of Issues, Federal Reserve Bank of St. Louis Review, 1980. 62(1), p3.

-Musgrave, Richard A. Problems of the Value Added Tax. National Tax Journal, 1972. 25(3), p425.

- The value Added Tax Experience And Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op. Cit.

المكلفين بأدائها والإحاطة بالعناصر التي تقيم البناء القانوني للضريبة على نحو يقيني وواضح مما قد يحول دون توقعها عند مزاولتهم للنشاط أو الخدمة، لهو مما يناقض الأسس الموضوعية للضريبة ويجافي العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي برمته، وهذا قد يؤدي إلى تدخل السلطة التنفيذية نيابة عن السلطة التشريعية لتحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها مما قد يكون سببا في عدم دستورية كثير من النصوص الضريبية، الأمر الذي قد تترتب عليه آثار سلبية خطيرة على الوضع المالي للدولة حين تلتزم برد ما حكم بعدم دستوريته من ضريبة.

ثانياً - وعاء الضريبة وفقا لمشروع القانون الخليجي الموحد:

نص الباب الرابع من مشروع القانون على المعاملات الخاضعة للضريبة في المواد (7-14)، إذ نص على خضوع المعاملات الآتية للضريبة:

- معاملات توريد السلع، ويشمل ذلك التنازل عن حيازة السلع ومنح الحقوق العينية المتفرعة عن الملكية، ويقصد بالسلع جميع أنواع الممتلكات المنقولة وغير المنقولة.
- نقل السلع إلى دولة أخرى، حيث يعامل الشخص الخاضع للضريبة الذي يقوم لأغراض عمله بنقل سلع تشكل جزءا من موجوداته إلى دولة أخرى من دول مجلس التعاون وكأنه قام بمعاملة توريد سلع بمقابل، باستثناء ما إذا تم ذلك ضمن نظام الإدخال المؤقت.
- التنازل عن المحل التجاري.
- معاملات توريد الخدمات.
- التوريد المفترض، ويقصد به تصرف شخص خاضع للضريبة في جزء من موجوداته في أي من الحالات التالية: لغير أغراض العمل، أو للاستخدام في نشاط لا يتيح حق الخصم، احتفاظه بجزء من موجوداته بعد التوقف عن نشاط التوريد بدون مقابل. (تراجع المادة 11 م حيث الصياغة).
- معاملات التوريد من خلال وكيل.
- تلقي خدمات من خارج إقليم دول مجلس التعاون.
- استيراد السلع.

المطلب الثاني

سعر ضريبة القيمة المضافة VAT Rates

سوف نتناول في هذا المطلب ضوابط معدل الضريبة، ثم نتعرف على واقع القانون المصري، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- ضوابط سعر الضريبة⁽¹⁸⁾:

خلصت العديد من الدراسات إلى ضرورة تطبيق سعر واحد لضريبة القيمة المضافة (إلى جانب المعدل الصفري الذي لا يسري إلا على الصادرات)، إلا أن الواقع يشهد خلاف ذلك، إذ قد تقتضي اعتبارات العدالة Equity considerations، بإخضاع معظم السلع، التي تمثل النصيب الأكبر من إنفاق الميسورين لمعدلات مرتفعة، إلا أن إعادة توزيع الدخل التي يمكن القيام بها من خلال الضرائب غير المباشرة وحدها محدودة بطبيعتها. إن النقطة الأساسية في هذا السياق هي أنه حتى إذا أنفق الفقراء نسبة أكبر من دخولهم على سلعة معينة (الأغذية مثلاً)، فإن الأغنياء ينفقون في العادة مبالغ أكبر في المطلق، ومن ثم فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه السلعة سيؤدي إلى تحويل أموال إلى الأغنياء أكثر من الفقراء⁽¹⁹⁾.

ثانياً- سعر الضريبة وفقاً لمشروع القانون الموحد:

نصت المادة (27) من مشروع القانون على أن تفرض ضريبة في جميع دول مجلس التعاون بنسبة 5% من قيمة التوريد أو من قيمة السلع المستوردة المحددة، كما نصت على أن تعلن أسعار السلع والخدمات متضمنة ضريبة القيمة المضافة. وبذلك يكون مشروع القانون متفقاً مع ضوابط الضريبة، إذ فرض سعراً واحداً للضريبة ولم يفرض أسعاراً متعددة كما فعل المشرع المصري على نحو ما سيرد لاحقاً.

(18) Ahmed Ehtisham and Nicholas Stern. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. (Cambridge University Press). 1991. p85.

-Practical International on VAT, Monitor. Mar / Apr.2005. p. 133.

-Cnossen. Sijbren. What Rate Structure for a Value Added Tax. National Tax Journal. 1982.35(2). p.205

(19) في إحدى بعثات المساعدة الفنية الموفدة من الصندوق، قدر الخبراء أنه مقابل كل مبلغ مقداره 100 دولار أمريكي، مثلاً، يضيع من إيرادات ضريبة القيمة المضافة بسبب تطبيق المعدل الصفري على المواد الغذائية، يصل أقل من 15 دولاراً أمريكياً منه إلى أفقر 30% من السكان، بينما يصل نحو 45 دولاراً أمريكياً إلى أغنى 30% منهم.

المطلب الثالث الإعفاءات Exemptions

أولاً- ضوابط الإعفاءات⁽²⁰⁾:

خلصت العديد من الدراسات إلى ضرورة الاقتصار على عدد محدود من الإعفاءات ينحصر في الرعاية الصحية الأساسية وخدمات التعليم الأساسي والخدمات المالية⁽²¹⁾، إلا أن انتشار الإعفاءات من ضرائب القيمة المضافة أصبح من أهم مشكلات الواقع العملي. وتبرر الإعفاءات عادة على أساس صعوبة إخضاع المخرجات للضريبة (كما هي الحال في إعفاء الخدمات المالية) وأنها تشكل بديلاً أفضل من الناحية العملية لتخفيض المعدلات.

الآثار السلبية للإعفاءات⁽²²⁾:

تؤدي الإعفاءات إلى العديد من الآثار السلبية، فالإعفاءات تتعارض مع المنطق الأساسي لضريبة القيمة المضافة، لكونها في المنتصف بين فرض معدل موجب بالطريقة المعتادة (وذلك بإخضاع المخرجات للضريبة ومنح خصم ضريبي على المدخلات) ومعدل صفري (أي إلغاء ضريبة القيمة المضافة المتضمنة في أسعار المنتجات إلغاء كاملاً عن طريق منح خصم ضريبي على المدخلات، مع عدم إخضاع المخرجات للضريبة)، ونتيجة لذلك فإن الإعفاءات:

(1) يمكن أن تتسبب في إعادة التضاعف الضريبي Cascading وما يصاحبه من تشوهات في الإنتاج، فعندما تكون سلعة معفاة مدخلا في إنتاج سلعة

(20) The value Added Tax Experience And Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT .Op.Cit.p15-16. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd – OECD, Consumption Tax Trends. 1995.p.20.

(21) Carlos A. Aguirre and Parthasarathi Shome ,The Mexican Value Added Tax (VAT):Methodology for Calculating the Base .National Tax Journal. Vol .41.no.4.dec.1988.p545.

(22) The value Added Tax Experience And Issues .Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT .Op.Cit.p16. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd.

أخرى، لا يمكن المطالبة بخصم ضريبة القيمة المضافة المحملة على سعر السلعة المعفاة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج؛

(2) تخل بمبدأ الوجهة في حالة البنود المتداولة دولياً، فإذا استخدم أحد المصدرين سلعة معفاة كمدخلات إنتاج، تكون ضريبة القيمة المضافة المحملة على سعر السلعة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج متضمنة في المعدل الصفري المطبق على صادرات ذلك المصدر؛

(3) تنشئ حوافز لتجنب الالتزام الضريبي Avoidance of Tax liability عن طريق التكامل الرأسي في حالة التجار المتمتعين بالإعفاء وتؤدي إلى تخطيط ضريبي أكثر جسارة في بعض البلدان المتقدمة؛

(4) تتسبب فيما يسمى "زحف الإعفاءات" (exemption creep)، إذ تؤدي إلى إيجاد ديناميكية تغذي فيها الإعفاءات بعضها البعض، أي أنه متى حصل قطاع ما على إعفاء، ينشأ لدى ذلك القطاع حافز للمطالبة بمنح إعفاءات لمنتجات المدخلات التي يستخدمها حتى يمكنه "استرداد" ضريبة القيمة المضافة التي دفعها في مراحل سابقة من عملية الإنتاج.

(5) كما تؤدي إلى عدد من المشكلات الإدارية؛ فمن الضروري وضع قواعد لتخصيص المدخلات الخاضعة للضرائب في حالة التجار الذين يبيعون مخرجات خاضعة للضريبة ومخرجات معفاة منها، كما توجد مشكلات أخرى تثيرها نظم الشهادات الضريبية وغيرها من النظم المستخدمة لإعفاء مشاريع المساعدة الممولة من مصادر أجنبية.

ونظراً لهذه الصعوبات، فمن المرجح أن يكون الحد من الإعفاءات موضوعاً أساسياً في إصلاح ضريبة القيمة المضافة في السنوات القادمة.

بدائل الإعفاءات:

يوجد على المستوى الفكري الكثير من الدروس المستفادة فيما يتعلق بالبدائل الممكنة للإعفاءات في القطاع العام والخدمات المالية، إذ اعتمدت نيوزيلندا المعدل الصفري على كل ما تورده جهات تقديم الخدمات المالية حينما يكون العميل خاضعاً للضريبة على 75% على الأقل من مخرجاته. ولا ينبغي ذلك وجود مشكلة التضاعف الضريبي، ولكنه يُعدّ تطوراً جديراً بالاهتمام.

ثانياً- الإعفاءات وفقاً لمشروع القانون الموحد:

نص مشروع القانون في الباب الثامن على إعفاء القطاع الصحي من الضريبة، وترك لكل دولة حرية إعفاء بعض الحالات أو إخضاعها للضريبة بسعر صفر، وذلك في المواد (31-44) وهي: قطاع التعليم، القطاع العقاري، توريد النقل ضمن الدولة (النقل المحلي). ونص على بعض الحالات التي تخضع للضريبة بسعر صفر، وهي: السلع الغذائية الأساسية، معاملات النقل الدولي والبيني، معاملات التوريد إلى خارج دول مجلس التعاون، توريد الذهب، النفط والغاز، والمناطق والأسواق الحرة.

ثم قررت المادة (43) إعفاء السلع المستوردة من الخارج متى كان توريد هذه السلع ضمن إقليم دولة المقصد النهائي معفى من الضريبة أو خاضع للضريبة بنسبة الصفر. وبذلك لم يقرر المشروع إلا حالة إعفاء واحدة وهي القطاع الصحي، وترك لكل دولة عضو حرية إعفاء ثلاث حالات أو إخضاعها بسعر صفر، وهو ما يقترب من الضوابط الصحيحة لتطبيق هذه الضريبة.

المطلب الرابع

حد التسجيل⁽²³⁾

نوضح فيما يلي ضوابط حد التسجيل وموقف مشروع القانون الموحد، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- ضوابط حد التسجيل:

يُعدّ مستوى حد التسجيل الذي يصبح عنده التسجيل إلزامياً في ضريبة القيمة المضافة من الأمور الجوهرية في تصميم وتنفيذ الضريبة. ومن أهم الضوابط المتعلقة بحد التكلفة ما يلي⁽²⁴⁾:

(23) The value Added Tax Experience And Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT .Op. Cit. p21. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd.

(24) Alan Schenk and Oliver Oldman .Value Added Tax A Comparative Approach .Op. Cit. P73. www.mahavat.gov.in/mahavat/VATtaxpayerguide.pd

(1) أن يكون حد التسجيل مرتفعاً: إذ تشير التجارب إلى أن الحدود المنخفضة تؤدي إلى صعوبات كثيرة عندما لا تتمكن الإدارة الضريبية من إدارة عدد كبير من الخاضعين للضريبة، وقد طبقت كل من كندا ومالطة في البداية حداً منخفضاً للتكليف بالضريبة، مما أدى إلى فشل ضريبة القيمة المضافة عند تطبيقها لأول مرة.

(2) أن يكون حد التسجيل واحداً: وذلك لما يحققه الحد الواحد من مزايا العدالة بين المكلفين، وتسهيل مهمة الإدارة الضريبية، والقضاء على كثير من المشكلات العملية.

(3) أن يكون حد التسجيل مرناً: بمعنى ضرورة المحافظة على قيمة هذا الحد، بحيث يتحرك بالزيادة مع تحرك الأسعار نحو الارتفاع حتى لا يتآكل بمرور الوقت⁽²⁵⁾. ويعني ذلك أيضاً ضرورة أن يتناسب حد التكليف في كل دولة مع ظروفها وحجم المشروعات الصغيرة بها، وهذا ما فعله الاتحاد الأوروبي حيث ترك لكل دولة حرية تحديد هذا الحد⁽²⁶⁾.

أسباب تفضيل حد التسجيل المرتفع⁽²⁷⁾:

ويرجع ترجيح حد التسجيل المرتفع إلى ما تؤكدته التجارب من أن عدداً قليلاً من الشركات الكبرى يسهم بنسبة كبيرة من الإيرادات. ومن ثم فإن وضع حد تكليف مرتفع يحقق وفورات في الموارد الإدارية النادرة مقابل تكلفة بسيطة من الإيرادات. ويشير الواقع إلى أن بلدانا كثيرة ذات قدرات إدارية ضعيفة نسبياً. لم تقنن بالحجج المؤيدة لحد التكليف المرتفع.

ويثير اختلاف المعاملة بين من هم فوق حد التسجيل ومن هم دونه بعض المشكلات، فعلى سبيل المثال، ترغب الشركات التي تباع إلى شركات أخرى أن تسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة حتى تسترد الضريبة المسددة على مدخلاتها. ومن ثم، جرت العادة على السماح للشركات الواقعة دون حد التكليف بالتسجيل الاختياري في نظام ضريبة القيمة

(25) د. إبراهيم النجار، المرجع السابق، ص 167.

(26) Keen. M. and S. Smith. 1996. "The Future of Value-added Tax in the European Union." Economic Policy, 23: 380.

(27) انظر في أسباب أخرى: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، المرجع السابق، ص 98.

المضافة. ويرتبط بهذه المسألة ما يسببه حد التكلفة من إمكانية تجنب ضريبة القيمة المضافة عن طريق تنظيم الإنتاج في سلسلة من المشاريع الصغيرة بالقدر الكافي.

ثانياً – حد التكلفة وفقاً لمشروع القانون الموحد:

قرر القانون نوعين من التسجيل: الأول التسجيل الإلزامي والثاني التسجيل الاختياري.

1- التسجيل الإلزامي:

ميزت المادة (55) من مشروع القانون الموحد بين المقيم وغير المقيم، على النحو التالي:

- بالنسبة للمقيم، يكون الشخص ملزماً بالتسجيل في أي من دول مجلس التعاون حال تجاوز رقم أعماله السنوي حد التسجيل الإلزامي، ولكل دولة تحديد حد التسجيل الإلزامي وفقاً لمتطلباتها المحلية ضمن حدود دنيا وقصوى من قبل لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول مجلس التعاون.
- بالنسبة لغير المقيم، يكون ملزماً بالتسجيل بغض النظر عن رقم أعماله، وذلك عندما يكون ملزماً بتسديد الضريبة في هذه الدولة.

2- التسجيل الاختياري:

أجاز القانون للشخص الخاضع للضريبة المقيم في أي من دول المجلس الذي لا يتجاوز رقم أعماله حد التسجيل الإلزامي أن يطلب تسجيله في هذه الدولة شرط أن يتجاوز رقم أعماله السنوي مبلغاً يحدد من قبل لجنة التعاون المالي والاقتصادي.

وحسناً فعل مشروع القانون بترك تحديد حد التسجيل الإلزامي لكل دولة في ضوء متطلباتها، على غرار ما هو الحال في الاتحاد الأوروبي. كما أحسن حين قرر أن يكون ذلك بين حدين أقصى وأدنى، يحدد من قبل لجنة التعاون المالي والاقتصادي. ونوصي بأن ينص على إمكانية تعديل هذا الحد في ضوء تغير الظروف الاقتصادية من فترة لأخرى.

المطلب الخامس

النطاق المكاني للضريبة⁽²⁸⁾

يُعدّ فرض ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك المحلي على أساس مبدأ الوجهة هو المبدأ الأكثر شيوعاً، وذلك فيما يتعلق بالتجارة الدولية. ويطبق هذا المبدأ دائماً باستخدام معدل ضريبي صفري للصادرات وفرض ضريبة على الواردات، والبدل للضريبة القائمة على مبدأ الوجهة هو الضريبة القائمة على أساس «المنشأ»، حيث تدفع الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة وبالمعدل المطبق فيها⁽²⁹⁾.

ويقتضي تنفيذ مبدأ الوجهة عن طريق فرض المعدل الصفري على الصادرات وجود آلية لتحديد تحركات السلع والخدمات عبر الحدود، ولكن الاتجاهات الأخيرة لتحقيق التكامل الإقليمي والتطورات التي تحققت في مجال استخدامات شبكة الإنترنت أدت إلى إحداث تعقيدات في هذا الصدد. وأدى إلغاء الحدود داخل الاتحاد الأوروبي إلى اقتراح بإدخال آلية «المقاصة» في هذه المنطقة⁽³⁰⁾.

(28) Bird, R. M. and P.-P. Gendron. "Dual VATs and Cross-border Trade: Two Problems. One Solution?" International Tax and Public Finance. 1998. 5: 429.

(29) ضريبة القيمة المضافة القائمة على الوجهة تحافظ على كفاءة الإنتاج في جميع البلدان لأن المنتجين المحليين والأجانب على السواء يخضعون لذات المعاملة الضريبية في كل من تلك البلدان. ومن المعروف أن هذه من السمات المحبذة في تصميم الضريبة، وهي لا تتوافر في ضريبة القيمة المضافة القائمة على المنشأ.

(30) كان الاقتراح المبني هو فرض الضريبة على الصادرات بمعدل البلد المصدر، مع خصم كامل الضريبة للمستوردين المسجلين بنظام ضريبة القيمة المضافة (غير المعفيين). وفي إجراء تال يتم توزيع الاختصاصات المتعلقة بالإيرادات الضريبية بين جميع الدول الأعضاء بما يضمن تطبيق المعدل الصفري. وتحوّل المبالغ المتسلمة في البلد المصدر إلى البلد المستورد لتمويل سداد الخصم الضريبي. وعلى نفس المنوال، يوجد حالياً نظام ناجح لضريبة القيمة المضافة القائمة على الوجهة بين الضفة الغربية وغزة من جانب وإسرائيل من جانب آخر حيث لا توجد حدود بينية. ويستخدم هذا النظام آلية مقاصة تعتمد على إصدار الفواتير ومراجعتها باستخدام الحاسب الآلي.

– Keen, M. and S. Smith. «The Future of Value-added Tax in the European Union.» Economic Policy. 1996. 23: 390.

وتنشأ مشكلات خاصة في معاملة ضريبة القيمة المضافة للخدمات الدولية⁽³¹⁾، ففي هذه الحالة لا يمكن استخدام ضوابط الحدود لمراقبة التدفقات الدولية، ويمكن ألا يعرف بشكل واضح ومحدد اسم البلد الذي يتوقع أن يحدث فيه الاستهلاك. وبالنظر إلى النمو المطرد في تجارة الخدمات، فسوف تصبح هذه المشكلات أكثر أهمية في السنوات القادمة. ولهذه الأسباب، يصبح التطبيق التقليدي لأساس الواجهة أكثر صعوبة مع تزايد تجارة الخدمات والبنود غير المنظورة بدلاً من السلع، ومع تزايد أعداد البلدان التي تشكل كتلتا تجارية إقليمية و/أو تحد من الإجراءات الجمركية التقليدية (أو تفشل في تنفيذها بنجاح ورغم صعوبة هذه المشكلة، فمن المستبعد أن يكون الحل الأمثل لها هو التحول إلى أساس المنشأ، وإنما هو التركيز على الأساليب المختلفة لتنفيذ أساس الواجهة في التجارة.

وتتفاقم المشكلات في حالة البلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي، ذلك أن فرض معدل صفري على الصادرات يعني ضرورة توفير أسلوب ملائم لرد المسدد بالزيادة تحت حساب ضريبة القيمة المضافة على مدخلات الإنتاج إلى المصدرين، وهو ما تبين أنه يفضي إلى مصاعب إدارية خطيرة، كما سيأتي لاحقاً.

ويُعدّ هذا الموضوع من أهم النقاط التي توضح مدى توافق الضريبة مع واقع النظام التجاري العالمي الجديد والآخذ في التطور. وتثور مشكلة هامة تتعلق بالتجارة الإلكترونية، ذلك أن الأمر لم يعد يقتصر على مجرد نقل برامج جاهزة مادياً عبر أقراص أو «موديم»، وإنما امتد ليشمل إبرام الصفقات بجميع مراحلها حتى تسليم المبيع بصورة رقمية غير مادية، مما يؤدي إلى اختفاء الأثر المادي الذي يمكن الاستناد إليه لفرض الضريبة.

وهنا لابد من بحث الأمور الآتية:

– معيار تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، ذلك أنه من

الصعوبة التعرف على مكان إقامة المستهلكين.

– تحديد طبيعة المنتج المباع، وما إذا كان سلعة أم خدمة لتحديد المعاملة الضريبية

المناسبة.

(31) OECD) The Application of Consumption Taxes to Trade in International Services and Intangibles. 2004.

- كيفية تحصيل الضريبة وما إذا كان من الضروري البحث عن معايير بديلة -
لعدم ملائمة الأساليب الحالية.

ونظراً لعدم تبلور حلول واضحة وقاطعة في هذا الشأن يفضل البعض أن يقوم المشرع المصري بإعفاء التجارة الإلكترونية من الضريبة في هذه المرحلة، تشجيعاً لانطلاقها في السوق المصري لاسيما في ظل الصعوبات العملية التي تعترض كيفية تطبيقها⁽³²⁾.

كما توجد مشكلات خاصة بالدول الاتحادية كما في حالة دولة الإمارات العربية، ومن هذه المشكلات ما يلي:

- (1) عدم وجود حدود أو قيود على حركة السلع والخدمات بين الولايات والإمارات المختلفة، لذلك فإن نسبة توزيع الحصص بين الإمارات ستواجه مشكلة، ومما يزيد من تعقيد الأمر وجود صناعات متكاملة توجد في عدة إمارات أو ولايات.
- (2) مشكلة تتعلق بالوكلاء التجاريين عند نقل بضائعهم من فرع لآخر أو بإصدار الفواتير في مكان دون آخر.
- (3) مشكلة العقبات الإدارية الناتجة عن توزيع الإدارة بين السلطة الاتحادية والسلطات المحلية.
- (4) وثمة عقبات خاصة بدولة الإمارات العربية إن قامت بفرض الضريبة دون غيرها من دول مجلس التعاون الخليجي، لاسيما فيما يتعلق بنظام نقطة الدخول الواحدة والصناعات ذات المنشأ المحلي، ومدى تمتع مواطني دول المجلس بحقوق استرداد الضريبة في حالة المغادرة، وماذا عن إمكانية نشأة «التجارة الحدودية»، حيث يتم شراء السلع واسترداد الضريبة ثم إدخالها مرة أخرى وبيعها بسعر السوق دون ضريبة⁽³³⁾.

(32) د رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 207.

(33) انظر: مقالاً بعنوان: ضريبة القيمة المضافة..مزاياها وسلبياتها وعقبات تطبيقها (الإمارات) منشور على الموقع الإلكتروني التالي: www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=5110

المطلب السادس

تنظيم إدارة ضريبة القيمة المضافة⁽³⁴⁾

تتعلق المشكلة هنا بتحديد موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة ضمن الإدارة الضريبية الكلية. وتضع جميع البلدان تقريبا مسؤولية تحصيل جميع ضرائب الواردات، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة، ضمن مسؤوليات إدارة الجمارك. وتبقى قضية مهمة وهي تحديد من يتولى إدارة ضريبة القيمة المضافة المحلية وتسجيل المبالغ المحصلة من الضريبة على الواردات المبلغة من إدارة الجمارك. وهنا تظهر ثلاثة بدائل ممكنة:

- (1) إدارة ضريبة القيمة المضافة من خلال الإدارة المسؤولة عن المعاملات الضريبية المحلية، (بما في ذلك معاملات الضريبة الشخصية وضريبة الشركات، فضلا على متحصلات المساهمات الاجتماعية في عدة بلدان)؛
- (2) الإدارة من خلال جهة مستقلة مختصة بضريبة القيمة المضافة؛
- (3) الإدارة من خلال هيئة الجمارك⁽³⁵⁾.

الواقع العملي⁽³⁶⁾:

ومن الناحية العملية تشير التجارب إلى أن الهيئة المختصة بالضرائب المحلية في الأغلبية العظمى من البلدان (120 من أصل 135) تتولى إدارة ضريبة القيمة المضافة المحلية. وعلى الرغم من أن معظم البلدان اختارت التنظيم القائم على أساس وظيفي، فقد أدخل بعضها نظام ضريبة القيمة المضافة من خلال شعبة مستقلة في بادئ الأمر (مثلما حدث في ألبانيا وأستراليا وبلغاريا وسيريلانكا)، وهو المنهج الذي حظي بتأييد عام لتيسير إدارة ضريبة القيمة المضافة في سنوات تنفيذها الأولى. وجدير بالملاحظة في هذا الصدد أن المملكة المتحدة قررت مؤخرا دمج هيئتي

(34) Alan Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax A Comparative Approach. Op.Cit. P473.

(35) اعتمدت المملكة المتحدة هذا المنهج الأخير حتى عهد قريب.

(36) The value Added Tax Experience And Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT. Op.Cit.p21. Available at: www.it-web.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd.

الضرائب المباشرة وغير المباشرة في هيئة واحدة (تشمل الجمارك على الأقل في بادئ الأمر)، كما أدخل عدد من بلدان الشرق الأوسط وإفريقيا (مثل بوتسوانا والأردن وكينيا ونيجيريا وأوغندا وتنزانيا) إصلاحات تنظيمية كبرى في الآونة الأخيرة لدمج إدارتي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل. وكانت التوصية المعتادة في السنوات الأخيرة هي إنشاء إدارة متكاملة للضريبة المحلية، حتى في البلدان التي أنشأت في البداية هيئة مستقلة لضريبة القيمة المضافة.

ومنذ عقد التسعينات، اتجهت العديد من البلدان التي تتسم بتشتت إدارات الضرائب المحلية من أجل إقامة هيئات متكاملة تقوم على أساس وظيفي، حيث ارتأت تلك البلدان أن هذه الهيئات أكثر فعالية وكفاءة في إدارة نظام ضريبي حديث باستخدام مبادئ التقدير الذاتي وإدارة المخاطر⁽³⁷⁾. وفي مصر تم دمج مصلحتي الضريبة العامة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات في مصلحة واحدة باسم مصلحة الضرائب العامة.

من جهتها، قررت المادة (80) من مشروع القانون الخليجي، أن تتولى كل دولة إنشاء أو تعيين جهة ضريبية مختصة تكون مسؤولة عن إدارة وتحصيل الضريبة وتبادل المعلومات مع الجهات الضريبية المختصة العائدة لدول مجلس التعاون الأخرى.

(37) درجت معظم البلدان الأخرى، بما في ذلك البلدان الناطقة بالفرنسية والغالبية العظمى من بلدان أمريكا اللاتينية وأوروبا الوسطى والشرقية، على إنشاء إدارات متكاملة للإيرادات المحلية.

الخاتمة:

تناولنا في هذا البحث كيف واكبت السياسة التشريعية لدول مجلس التعاون الخليجي تطورات الواقع الاقتصادي وذلك بالسعي نحو إصدار قانون موحد لضريبة القيمة المضافة. وتناولنا بإيجاز أهم ضوابط هذه الضريبة في ضوء التجارب لتفادي المشكلات التي يمكن أن تنتج عن التطبيق العملي، وقد قسمنا البحث إلى مبحثين: خصصنا الأول منها للتعريف بضريبة القيمة المضافة وسماتها الأساسية وتميزها عما يشتهر بها، وكيفية تطبيقها، وانتشارها عالمياً، والتوقعات المستقبلية، ثم في المبحث الثاني تناولنا ضوابط ضريبة القيمة المضافة، حيث تناولنا الضوابط المتعلقة بوعاء الضريبة، ومعدلاتها وحد التكلفة، والإعفاءات، وما يتعلق بتنظيم الإدارة الضريبية. وقد قمنا بتقييم أحكام مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي في ضوء هذه الضوابط.

وقد خلصنا من ذلك كله إلى ما يلي:

(1) ضرورة أن يكون وعاء الضريبة محققاً ومحددًا على أسس واقعية واضحة لا تثير لبساً أو غموضاً، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال.

(2) ضرورة تطبيق معدل واحد لضريبة القيمة المضافة (إلى جانب المعدل الصفري الذي لا يسري إلا على الصادرات).

(3) ضرورة الاقتصار على عدد محدود من الإعفاءات ينحصر في الرعاية الصحية الأساسية وخدمات التعليم الأساسي والخدمات المالية.

(4) أن يكون حد التكلفة مرتفعاً، وأن يكون واحداً، وأن يكون مرناً. ويعني ذلك أيضاً ضرورة أن يتناسب حد التكلفة في كل دولة مع ظروفها وحجم المشروعات الصغيرة بها.

ومن أهم عوامل النجاح ما يلي:

(1) سلامة تصميم السياسة الضريبية (تطبيق معدل واحد وإعفاءات قليلة وحد تكلفة مرتفع).

- (2) بساطة القوانين والإجراءات.
 - (3) ملاءمة الهيكل التنظيمي للإدارة وكفاية الموارد المتوفرة لها.
 - (4) تطبيق استراتيجيات للامتثال تركز على خليط متوازن من برامج التوعية وبرامج المساعدة، ووضع برامج للتدقيق تقوم على المخاطر.
- وعلى ذلك نوصي بما يلي:**

- (1) إن الضوابط الموضوعية تقتضي: تقليل معدلات الضريبة، وتقليل الإعفاءات، ورفع حد التكليف.
- (2) إن مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي أقرب إلى تحقيق الضوابط الصحيحة.

المراجع:

أولاً - المراجع باللغة العربية:

- د. أحمد شرف الدين، الفتاوى والأحكام في الاستثمار والضرائب في مصر والدول العربية، الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، القاهرة، 2002.
- د. إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، 2003-2004.
- حسن كمال ود. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة، 2000.
- حسين قمر الدولة وأحمد السباعي، ضريبة المبيعات في ضوء القانون الجديد 17 لسنة 2001، القانون رقم 11 لسنة 1991، دار مبارك لنشر وتوزيع الكتب القانونية.
- د. رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2001.
- زكريا بيومي، شرح قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة شادي، القاهرة، 1991.
- د. عبد الستار سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، 2005.
- عبد الناصر حسين، الضريبة العامة على المبيعات - دراسة تأصيلية مع شرح لأحكام القانون رقم 11 لسنة 1991، غير موضح الناشر وسنة الطبع.
- كتاب الأهرام الاقتصادي، دليل الضرائب، مارس 2002.
- نصر أبو العباس، الضريبة العامة على المبيعات، بين التشريع والتطبيق، القاهرة، 1997.
- مؤتمر مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالتعاون مع مصلحة الضرائب على المبيعات 10/10 2004.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية:

- Ahmed Ehtisham and Nicholas Stern, The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries, Cambridge University Press, 1991.
- Alan Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax A Comparative Approach, Cambridge University Press, 2007.

- Bird, R. M. and P.-P. Gendron, "Dual VATs and Cross-border Trade: Two Problems, One Solution?", International Tax and Public Finance, 1998.
- Bird R.M. and P.-P. Gendron, "CVAT, VIVAT and Dual VAT: Vertical 'Sharing' and Interstate Trade," International Tax and Public Finance, 2000.
- Brashares, Edith, Speyrer, Janet Furman and Carlson, George N, Distributional Aspects of a Federal Value Added Tax, 41(2) National Tax Journal, 1988.
- Cnossen, Sijbren, What Rate Structure for a Value Added Tax, National Tax Journal, 1982.
- Carlos A. Aguirre and Parthasarathi Shome, The Mexican Value Added Tax (VAT): Methodology for Calculating the Base, National Tax Journal, Vol, 41, 4 dec. 1988.
- Costello, Review of Aspects of income Tax self Assessment, Parliament House, Canberra, 24 November 2003. Available at : <http://treasurer.gov.au/tsr/content/pressreleases/2003/098.asp>.
- Duncan, Administration Issues From European Experience, Tax L Review, 2009.
- Eric Toder and Joseph Rosenberg, Effects Of Imposing A Value Added Tax To Replace Payroll Taxes or Corporate Taxes, Tax Policy Center, Urban Institute and Broking Institution, March 18, 2010.
- Frenkel, Jacop A, Razin, Assaf and Symansky, Steven, International VAT Harmonization: Macroeconomic Effects, International Monetary Fund Staff Papers, 1991.
- Gottfried, peter and Wiegaed, Wolfgang, Exemption Versus Zero Rating: A Hidden Problem of VAT, Journal of public Economics, 1991.
- James Alm, and Others, Audit selection and firm compliance with aboard - based sales Tax, Georgia state university, Androw young school of policy studies, working paper 6-42, March 2005, this paper can be downloaded at: <http://aysps.gwu.edu/public>.

- Hafer, RW, and Trebing, Michal E, The Value Added Tax: A Review of Issues, Federal Reserve Bank of St. Louis Review, 1980.62 (1).
- Keen, M. and S. Smith, International Tax and Public Finance, 2000.
- Keen, M. and S. Smith, «The Future of Value-added Tax in the European Union», Economic Policy, 2000.
- Matthew.N Murray, Sales Tax Compliance and Audit selection, National Tax journal, Vol. 48. mo. 4, (Dec 1995).
- McLure, C. E. “Implementing Sub-National VATs on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT),” International Tax and Public Finance, 2000.
- Muller, Nichole. Indian law with emphasis on commercial legal insurance within the scope of a project business in India. IBL Review, VOL. 12, Institute of International Business and law, Germany, 2007.
- Musgrave, Richard A, Problems of the Value Added Tax, National Tax Journal, 1972.25(3)
- Andhra Pradesh Value Added Tax Act, 2005.
- Andhra Pradesh Gazette Extraordinary, 25 March 2005, retrieved on 16 March 2007.
- OECD, Consumption Tax Trends, 1995.
- Richard M. bird, Value Added Tax and Excises: Commentary The Institute for Fiscal Studies. available at: www.ifs.org.uk/mirrleesrreview.
- R. Bird and O. Oldman, Taxation in Developing Countries, 1990.
- Serra J. and J. Afonso, “Fiscal Federalism Brazilian Style: Some Reflections”, Paper presented to Forum of Federations, Mont Tremblant, Canada, October 1999.
- Sharma, Chanchalkumar, Implementing VAT in India: Implications for Federal Polity, Indian Journal of Political Science, LXVI (4).
- Shome P. and B. Spahn, «Brazil: Fiscal Federalism and Value Added Tax Reform», Working Paper No. 11, National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi, 1996.

- Silvani C. and P. dos Santos, «Administrative Aspects of Brazil's Consumption Tax Reform», International VAT Monitor, 1996.
- Summers and Sunley K, An Analysis a Value Added Taxes in Russia and other Countries of The Former Soviet Union, IMF working paper, 1995.
- Tait, A.A, Value Added Tax: International Practice and Problems Washington: International Monetary Fund, 1988.
- The value Added Tax Experience And Issues, Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome, March, 15-16, 2005. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf
- U.S. Government Accountability Office, Value Added Taxes: Lessons Learned From Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance burden, and Transition .GAO-08-566.
- White, Daniel L. , The Variable Rate Value Added Tax as an Anti Inflation fiscal Stabilizer: National Tax Journal,1980.33(2).

المحتوى:

الصفحة	الموضوع
215	الملخص
216	المقدمة
217	المبحث الأول- التعريف بضريبة القيمة المضافة
217	المطلب الأول- تعريف ضريبة القيمة المضافة وخصائصها
217	أولاً- مفهوم القيمة المضافة
217	ثانياً- تعريف ضريبة القيمة المضافة
218	ثالثاً- نشأة الضريبة على القيمة المضافة
219	رابعاً- خصائص ضريبة القيمة المضافة
221	المطلب الثاني- كيفية تطبيق الضريبة
221	أولاً- أساليب حساب القيمة المضافة
221	1- أسلوب الخصم
221	أ- أسلوب الخصم المباشر
222	ب- أسلوب الائتمان الضريبي
222	2- أسلوب الجمع
223	ثانياً- النطاق المكاني لتطبيق الضريبة
223	1- مبدأ الوجهة
224	2- مبدأ المنشأ
224	المعدل الصفري
225	الانتشار الإقليمي
227	التوقعات المستقبلية

228	المبحث الثاني - الضوابط الموضوعية للضريبة
228	المطلب الأول - وعاء الضريبة
228	أولاً - ضوابط تحديد وعاء الضريبة
229	ثانياً - وعاء الضريبة وفقاً لمشروع القانون الخليجي الموحد
230	المطلب الثاني - سعر ضريبة القيمة المضافة
230	أولاً - ضوابط سعر الضريبة
230	ثانياً - سعر الضريبة وفقاً لمشروع القانون الموحد
231	المطلب الثالث - الإعفاءات
231	أولاً - ضوابط الإعفاءات
231	الآثار السلبية للإعفاءات
232	بدائل الإعفاءات
233	ثانياً - الإعفاءات وفقاً لمشروع القانون الموحد
233	المطلب الرابع - حد التسجيل
233	أولاً - ضوابط حد التسجيل
234	أسباب تفضيل حد التسجيل المرتفع
235	ثانياً - حد التكلفة وفقاً لمشروع القانون الموحد
235	1- التسجيل الإلزامي
235	2- التسجيل الاختياري
236	المطلب الخامس - المناطق المكاني
239	المطلب السادس - تنظيم إدارة ضريبة القيمة المضافة
239	الواقع العملي
241	الخاتمة
242	المراجع